Tribunal administratif N° 32072 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 19 février 2013
2e chambre

Audience publique de vacation du 6 août 2014

Recours formé par
Monsieur .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 32072 du rôle et déposée le 19 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à L-….. tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 19 novembre 2012 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro …. du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite en date du 18 septembre 2012 contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 émis en date du 5 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juin 2013 par Maître Christian Rollmann pour compte de Monsieur ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 septembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian Rollmann et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience du 27 janvier 2014.

En date du 16 août 2012, le bureau d'imposition Luxembourg 2, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 portant notamment l'indication sous la rubrique intitulée « *Détail concernant l'imposition* » que « *le décompte est établi suivant lettre du 26/1/2012 en vertu du § 205 AO vente de l'immeuble rue des Romains, 159 = bénéfice provenant d'une profession libérale* ».

Le bureau d'imposition émit ensuite en date du 5 septembre 2012 un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 portant notamment l'indication sous la

rubrique intitulée « *Détail concernant l'imposition* » suivante : « *profession libérale : frais de l'agence immobilière pris en compte (10000)* ».

Par courrier du 12 septembre 2012 réceptionné en date du 18 septembre 2012, Monsieur ..... et son épouse Madame ..... introduisirent une réclamation auprès de l'administration des Contributions Directes en raison des motifs libellés comme suit : « *- erreur montant du bénéfice d'une profession libérale ; - erreur montant du revenu net d'une occupation salariée ; -(les deux montants ont été confondus) ; - à revoir bénéfice de cession (vente de l'appartement sis à .....)* ».

Par décision du 19 novembre 2012, répertoriée sous le numéro C 17932 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions Directes, désigné ci-après par « le directeur », rejeta la réclamation introduite par les époux .....-..... contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 comme non fondée, en les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 18 septembre 2012 par les époux, le sieur ..... et la dame ....., demeurant à L-...., respectivement L-...., pour réclamer contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis en date du 5 septembre 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 236 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir confondu, matériellement, le montant du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale de la réclamante avec le montant du revenu net provenant d'une occupation salariée du réclamant ; qu'en outre, ils sollicitent « à revoir le bénéfice de cession (vente de l'appartement sis à ....) » ;

Considérant que le bulletin originaire de l'année 2010, émis en date du 16 août 2012 a été redressé sur base du § 94 alinéa 1er AO par un bulletin rectificatif du 5 septembre 2012 ;

Considérant que le § 234 AO dispose que « Bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des § 92 Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht » ; qu'en l'espèce le bulletin originaire, émis en date du 16 août 2012, n'avait pas encore acquis force de chose décidée au moment de l'émission du bulletin rectificatif ; que le bulletin rectificatif s'avère partant contestable dans son intégralité, et non uniquement dans la mesure où il porte rectification du bulletin originaire ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne la confusion des montants de revenus réalisés par les réclamants

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1er AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ; qu'en l'occurrence, la confusion matérielle des revenus réalisés de la part des réclamants, en l'espèce l'attribution au réclamant du montant du bénéfice provenant d'une profession libérale réalisé de la part de la réclamante, de même que la mise en compte dans le chef de la réclamante du montant du revenu net provenant d'une occupation salariée réalisé de la part du réclamant, ne conduit, données et comptes exacts, à aucune variation de la cote d'impôt due au titre de l'année litigieuse, de sorte que pour cette raison seule, aucune modification du bulletin rectificatif ne s'impose ;

En ce qui concerne la révision du « bénéfice de cession »

Considérant que, conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), un bénéfice de cession ne peut se réaliser que dans les principales hypothèses suivantes :

- Lors de la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou d'une partie autonome de celle-ci,

- Lors de la cessation sans liquidation successive de pareille entreprise ou d'une partie autonome de celle-ci,

- Lors de la cession à titre onéreux d'une fraction de pareille entreprise,

- Lors de la cession à titre onéreux de sa participation ou d'une fraction de celle-ci par le co-exploitant ou l'associé d'une entreprise commerciale collective, ou bien,

- Lors de la cession à titre onéreux de son avoir net auprès de la société ou d'une fraction de cet avoir par l'associé commandité d'une société en commandite par actions, mais pour autant seulement qu'il ne s'agisse pas de sa participation dans la société ;

Considérant qu'est assimilée à une cession en bloc et à titre onéreux, toute opération qui entraîne la réalisation en bloc de l'ensemble des réserves non découvertes de l'entreprise, d'une partie autonome ou d'une fraction de pareille entreprise ; qu'en l'espèce aucune des conditions prévues par l'article 15 L.I.R. n'est remplie ; que parallèlement aux conditions énumérées, il existe encore le transfert d'entreprise, dont les modalités de l'imposition s'alignent sur celles entourant le bénéfice de cession et retenu à l'endroit de l'article 55 L.I.R. ; que par transfert d'entreprise , il y a lieu d'entendre le transfert géographique d'une entreprise ; que dans le cadre d'un transfert, il y a lieu d'analyser si l'entreprise garde sa clientèle ; que dans l'affirmative, il n'y a pas de cession de l'entreprise, sinon dans la négative, il y a en principe cession ;

Considérant qu'en l'occurrence, bien que le bureau d'imposition ait intitulé l'opération d'aliénation à titre onéreux de l'immeuble d'exploitation de la réclamante de bénéfice de cession, l'opération d'aliénation de l'immeuble ne déclenche point du tout un bénéfice de cession au sens de l'article 15 L.I.R., du fait que la réclamante, exerçant la profession de

psychothérapeute et ayant transféré son cabinet de travail de ..... à ....., a parfaitement gardé l'ensemble de sa clientèle ; que dès lors, la vente de son immeuble d'exploitation sis à ..... rentre parmi le bénéfice courant qui a été réalisé au cours de l'année litigieuse ;

Considérant finalement, que malgré le fait d'avoir qualifié la vente de l'immeuble par la réclamante de bénéfice de cession, il n'en est pas moins que l'ensemble des calculs concernant base et taux d'impôt relatifs à l'aliénation de l'immeuble, soient-ils en relation, comme en l'espèce, avec un bénéfice courant au sens de l'article 14 L.I.R. et non pas avec un bénéfice de cession au sens de l'article 15 L.I.R.. ne prêtent pas à critique ; que pour le surplus, l'imposition est également conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 19 février 2013, Monsieur ..... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 19 novembre 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le délégué du gouvernement soulève un moyen d'irrecevabilité relatif à la demande de rectification des sommes imposables et des catégories de revenus imputables à Monsieur ..... et à son épouse qui auraient été permutées par erreur lors de l'établissement du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 émis le 16 août 2012.

Monsieur ..... fait plaider qu'il se sentirait lésé par la permutation des montants perçus par son épouse et par lui-même tels qu'indiqués sur le bulletin d'impôt litigieux. Il estime qu'une rectification des montants aurait une incidence sur sa cote d'impôt à payer en 2010 qui en serait diminuée d'autant.

Force est au tribunal de constater de concert avec le délégué du gouvernement s'appuyant sur l'argument du directeur qu'aux termes du § 232 alinéa 101 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt. Or, Monsieur ..... affirme simplement mais sans autrement étayer son allégation que ses intérêts seraient lésés sans qu'il ne démontre concrètement que la permutation des montants indiqués sous la catégorie des revenus réalisés par les époux conduirait à une variation de la cote d'impôt due au titre de l'année 2010. Il s'ensuit que le volet de ce recours est recevable mais est à rejeter pour ne pas être fondé.

Plus aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé et le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

En droit le demandeur critique en substance la décision déférée pour avoir décidé que le montant correspondant à 50% du produit de la vente de l'appartement dont il était propriétaire avec son épouse, Madame ..... au moment de l'émission du bulletin litigieux relèverait dans son chef d'un bénéfice courant pour l'année 2010 imposable dans la catégorie des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale, en l'occurrence celle de Madame ...... Il estime que ce montant ne serait pas à imposer dans son chef au motif que bien qu'il ait été propriétaire de l'immeuble à hauteur de 50 %, il n'aurait lui-même, en tant que salarié, jamais exercé ladite profession libérale. Il revendique l'application à son égard des dispositions de l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », en vue de bénéficier du régime de la plus-value immobilière en lieu et place de celles de l'article 14 LIR traitant du bénéfice courant, invoquées à son encontre par la décision déférée. Il fait encore valoir qu'il y aurait lieu de tenir compte des dispositions du § 11 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, ci-après désignée par « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* » qui disposent que le bien d'exploitation appartiendrait tout au plus au « *Eigenbesitzer*» qui aurait le droit d'en disposer. Or, il aurait vendu l'appartement litigieux avec son ex-épouse qui n'aurait aucunement eu le droit de le céder en vertu d'un titre de propriété ou d'un pouvoir exprès et spécial, ni même en vertu d'une créance mobilière à son encontre dès lors que ce seraient les époux qui auraient financé ledit appartement par la conclusion d'un prêt hypothécaire contracté au moment de l'acquisition de l'immeuble. Il s'empare encore du prescrit de l'article 1er LIR pour affirmer que l'impôt serait personnel et qu'indépendamment de l'imposition collective, il aurait dû être imposé en tant que salarié en vertu de l'article 10 LIR et des articles 95 LIR et/ou 99ter LIR et non sur base du revenu de son épouse qui serait elle imposable en vertu de l'article 10 LIR et des articles 91 et 92 LIR. Il invoque à l'appui de son argumentation la jurisprudence des juridictions allemandes.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Les parties sont en désaccord sur le traitement fiscal dans le chef du demandeur de sa partie à hauteur de 50% du produit de la vente de l'appartement dont la communauté de biens ayant existé entre les époux .....-..... était juridiquement propriétaire et au sein duquel Madame ..... exerçait une profession libérale.

Il est constant en cause que Monsieur ..... et Madame ..... étaient mariés sous le régime de la communauté de biens légale au moment de l'émission du bulletin litigieux et qu'ils ont vendu l'appartement dont ils étaient propriétaires par acte notarié du 17 décembre 2010. Il ressort encore des pièces et éléments versés en cause que par acte notarié du 20 décembre 2010, ils ont procédé par acte notarié à une modification de leur régime matrimonial et ont adopté le régime de la séparation des biens conformément aux articles 1536 et suivants du Code civil.

Il échet de rappeler ainsi que le relève le délégué du gouvernement que si l'impôt sur le revenu frappe les personnes et non le foyer, le ménage soumis à l'imposition collective est néanmoins à considérer comme une unité économique, comme une communauté fiscale de

revenus et de biens quel que soit le régime matrimonial des époux et les époux le composant se voient fixer une cote d'impôt sur le revenu unique, opposable en principe aux deux époux.[1]

Ainsi, il y a lieu de retenir que le ménage étant soumis à une imposition collective, il est à considérer comme une entité économique dans le chef des contribuables.

Il y a lieu à ce stade de déterminer le régime fiscal de l'appartement litigieux.

Aux termes de l'article 99ter LIR « *Est imposable aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. (...)*».

Quant à la notion de l'actif net investi, l'article 19 (1) LIR dispose que « *Font partie de l'actif net investi les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise* ».

L'article 93 (2) L.I.R. indique, concernant les bénéfices en provenance de la profession libérale, que « *L'actif net investi ne comprend, à l'endroit de la profession libérale que les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exercice de cette profession et dont la possession est en relation directe avec l'exercice de ladite profession* ».

Tel qu'encore relevé dans le commentaire du projet de loi initial concernant l'impôt sur le revenu, « *Les biens formant la base de l'exploitation sont toujours réputés biens investis par destination* » (commentaire de l'article 24 (aujourd'hui 21 L.I.R.)).

En l'espèce, force est de constater de concert avec le délégué du gouvernement que jusqu'à la vente de l'appartement litigieux par acte notarié du 17 décembre 2010, ce dernier avait servi à l'exercice de sa profession libérale à Madame ..... et la possession de ce bien était en relation directe avec sa profession. En effet, il ressort des pièces et éléments versés au dossier et notamment le tableau d'amortissement joint à la déclaration fiscale de l'année 2010 que l'appartement litigieux a été amorti de manière continue au titre de l'actif net investi de la profession libérale. Il s'y ajoute que les frais en relation avec l'entretien dudit appartement ont été portés en déduction du bénéfice de la profession libérale au titre de l'année 2010.

Il s'ensuit que par application de l'article 93 (1) LIR qui dispose que les articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale le prix de cession de l'appartement entre dans la définition du bénéfice courant au sens de l'article 14 LIR qui dispose que sont considérés comme bénéfice commercial, notamment, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale à savoir celle qui est notamment caractérisée par l'exercice de toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique. Ledit bénéfice commercial réalisé pendant l'exercice d'exploitation, en l'espèce le prix de cession de l'appartement, est aux termes de l'article 16 LIR imposé au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle se termine l'exercice d'exploitation.

Etant donné que la communauté de biens des époux .....- ..... était propriétaire de l'appartement qui est à considérer comme un bien qui fut destiné à servir à l'exercice de la

---

[1] Trib. adm. 12 mars 2003, numéro 15009 du rôle, confirmé par Cour adm. 9 octobre 2003, numéro 16274C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

profession libérale de Madame ..... et dont la possession était en relation directe avec l'exercice de ladite profession, et étant donné que le ménage soumis à une imposition collective est à considérer comme une entité économique, le prix de cession est par voie de conséquence à imposer dans le chef du demandeur à hauteur de 50% au titre de bénéfice courant au sens de l'article 14 LIR indépendamment de l'exercice de son activité de salarié.

Cette conclusion n'est pas énervée par le moyen du demandeur tendant à se voir appliquer le régime de l'article 15 LIR relatif au bénéfice de cession dès lors que les hypothèses visées dans cet article, à savoir, celles de la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou d'une partie autonome de celle-ci ; la cessation sans liquidation successive de pareille entreprise ou d'une partie autonome de celle-ci ; la cession à titre onéreux d'une fraction de pareille entreprise ; la cession à titre onéreux de sa participation ou d'une fraction de celle-ci par le co-exploitant ou l'associé d'une entreprise commerciale collective, ou bien la cession à titre onéreux de son avoir net auprès de la société ou d'une fraction de cet avoir par l'associé commandité d'une société en commandite par actions, pour autant seulement qu'il ne s'agisse pas de sa participation dans la société ne sont remplies en l'espèce au motif que les époux .....-..... n'ont procédé qu'à la vente de l'appartement au sein duquel Madame ..... exploitait son cabinet mais non point de son entreprise voire d'une partie de celle-ci dès lors qu'elle a conservé l'ensemble de sa clientèle après la vente de l'appartement litigieux.

Cette conclusion n'est pas non plus énervée par le moyen du demandeur tendant à l'application du §11 StAnpG au motif que Madame ..... n'aurait pas eu le droit de disposer seule l'appartement litigieux. En effet si le § 11 numéro 4 StAnpG dispose que « *Wirtschaftgüter, die jemand im Eigenbesitz hat, werden dem Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt* », il est de doctrine que « *Besitz eines Wirtschaftsgutes ist Innehabung tatsächlicher Verfügungsmacht. Eigenbesitz (§ 872 BGB) liegt vor, wenn der Besitzer, auch wenn er nicht Eigentümer ist, den Besitz so ausübt, als sei er Eigentümer, als stehe ihm die alleinige volle Herrschaftsgewalt zu (Besitz mit animus domini)* »[2].

En effet, cet article ne trouve pas d'application en l'espèce dès lors que le demandeur reste en défaut de rapporter la preuve que Madame ..... aurait agi comme si elle était l'unique propriétaire du bien litigieux, circonstance qui va à l'encontre de la vente de l'appartement litigieux par acte notarié du 17 décembre 2010 passé par la communauté des biens des époux .....-..... et non par Madame ..... seule. S'agissant d'un bien détenu en copropriété par les époux .....-....., force est de constater que l'appartement litigieux ne se trouvait pas dans le « *Eigenbesitz* » de Madame ..... au sens de l'article précité.

Enfin, il y a lieu de constater à titre superfétatoire que la jurisprudence des juridictions allemandes citées par le demandeur n'est pas de nature non plus à ébranler ce constat étant donné que les dispositions de droit allemand concernées ne sont pas applicables en droit luxembourgeois.

Au vu des développements qui précèdent, le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

[2] Rolf Kühn, Reichsabgabenordnung, 1954, S. 591 cité par le délégué du gouvernement

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique de vacation du 6 août 2014, par le vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6 août 2014
Le greffier en chef du tribunal administratif